

0-793050

На правах рукописи



ОВЧИНЦЕВА Светлана Александровна

**ИСПОЛНЕНИЕ БЮДЖЕТА ПО РАСХОДАМ В
УСЛОВИЯХ ПЕРЕХОДА К БЮДЖЕТИРОВАНИЮ,
ОРИЕНТИРОВАННОМУ НА РЕЗУЛЬТАТ**

Специальность: 08.00.10 - "Финансы, денежное обращение и кредит"

Автореферат
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Волгоград - 2009



Работа выполнена на кафедре теории финансов, кредита и налогообложения
Волгоградского государственного университета.

Научный руководитель - д-р экон. наук, профессор
Перекрестова Любовь Вениаминовна

Официальные оппоненты - д-р экон. наук, профессор
Придачук Максим Петрович

- канд. экон. наук, доцент
Акимова Татьяна Валентиновна

Ведущая организация - Воронежский государственный университет.

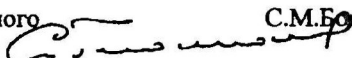
Защита состоится 29 июня 2009 года в 13⁰⁰ час. на заседании диссертационного совета Д 212.241.03 при Саратовском государственном социально-экономическом университете по адресу:

410003, Саратов, Радищева, 89, Саратовский государственный социально-экономический университет, ауд. 843.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке университета.

Автореферат разослан 28 мая 2009 года.



Ученый секретарь диссертационного
совета, д-р экон. наук, профессор  С.М. Богомолов

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

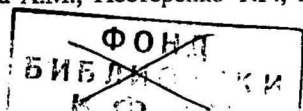
Актуальность темы исследования. Объем консолидированного бюджета Российской Федерации составляет порядка 50% валового внутреннего продукта России, что определяет высокую степень влияния бюджетного сектора на экономику страны и благосостояние населения. Система исполнения бюджета обеспечивает функционирование бюджета, разработанного для реализации государственной политики на всех уровнях бюджетной системы. Однако эффективность исполнения бюджета остается не на должном уровне, о чем свидетельствует практика финансирования социальной сферы, здравоохранения, образования, наличие избыточного налогового бремени по сравнению с объемом и качеством предоставляемых государством общественных благ, многочисленные факты нецелевого и неэффективного использования бюджетных средств.

Реализация задач, стоящих перед исполнением бюджета, обуславливает его комплексный характер. Наряду с обеспечением рациональности исполнения бюджета должно обладать внутренней эффективностью. Это означает эффективное управление общественными финансами в том смысле, что реализация бюджетного процесса, а также оказание государственных и муниципальных услуг должны производиться с наименьшими затратами.

Управление государственными расходами при исполнении бюджетов представляет собой важную часть бюджетной политики и в значительной мере определяется состоянием бюджетного процесса, порядком планирования, утверждения и исполнения бюджета в части расходов, а также контролем над его исполнением. Таким образом, совершенствование практики бюджетирования следует рассматривать как важный инструмент повышения эффективности государственных расходов и исполнения бюджета в целом. Меры совершенствования бюджетного процесса могут оказывать локальный эффект, а могут приводить к радикальным изменениям. Именно к таким изменениям приводит внедрение бюджетирования, ориентированного на результат, меняющего в корне не только содержание всех стадий бюджетного процесса, но и саму концепцию управления государственными расходами.

Поэтому в качестве ключевого направления настоящего этапа бюджетной реформы, Правительство России избрало бюджетирование, ориентированное на результат. В этих условиях особую актуальность приобретает исследование различных теоретических аспектов исполнения бюджета по расходам в условиях перехода к бюджетированию, ориентированному на результат, анализу степени его практической реализации в Российской Федерации, поиск направлений дальнейшего развития исполнения бюджетов всех уровней, способного удовлетворять потребности государства и отвечать требованиям современных реформ.

Степень разработанности проблемы. Теоретическим и практическим вопросам эффективности бюджетного процесса посвящены работы Артюхина Р.Е., Барашевой Т.И., Гусева С.И., Дроздова О.И., Качановой Е.А., Климанова В.В., Клишиной М.А., Кудрина А.Л., Лаврова А.М., Нестеренко Т.Г., Про-



кофьева С.Е., Рябухина С.Н., Сабитовой Н.М., Силуанова А.Г., Степашина С.В., Черных Е.В., Чичелева М.Е. и других.

Исследованием вопросов исполнения бюджета, в том числе казначейского, и повышения его эффективности занимаются многие ученые и практические работники. Так, общие проблемы исполнения бюджетов рассмотрены в работах Абдуллаева Н.А., Акперова И.Г., Бабич А.М., Бушмина Е.В., Костюченко В.Ф., Лукьяновой А.В., Сазонова С.П. и других.

Нельзя не отметить вклад в исследование вопросов построения и функционирования бюджетной системы таких зарубежных экономистов как Johnson R., Lee R., King D. N., Oates W.E. и других.

Изучению бюджетирования, ориентированного на результат, его месту в бюджетной реформе и особенностям исполнения бюджета при внедрении бюджетирования, ориентированного на результат, посвящены работы Афанасьева М., Богданова Л., Кривоногова И., Кузнецова Ю., Мошер Ф., Шадрина А. и других.

В настоящее время уже можно выделить законодательно и нормативно закреплённые элементы бюджетирования, ориентированного на результат, однако методические аспекты повышения эффективности и результативности исполнения бюджета при бюджетировании, ориентированном на результат, остаются слабо разработанными. Отсутствует научно-обоснованная концепция исполнения бюджета на основе формирования государственных (муниципальных) заданий, контроля за их исполнением и соответствием качества предоставленных государственных или муниципальных услуг устанавливаемым стандартам.

Все вышесказанное подтверждает актуальность темы исследования и недостаточную степень разработанности проблемы, что предопределило цель и задачи диссертационной работы, а также ее структуру.

Цель диссертационного исследования. Основной целью исследования является теоретическое обоснование особенностей исполнения бюджетов по расходам в соответствии с требованиями бюджетирования, ориентированного на результат, и разработка методического инструментария его обеспечения в условиях бюджетной реформы.

Задачи исследования. Поставленная цель предопределила решение следующих задач теоретического и прикладного характера:

- изучить теоретические основы исполнения бюджета как этапа бюджетного процесса с целью обоснования направлений повышения его результативности в условиях бюджетной реформы;

- изучить существующие модели исполнения бюджета, их становление в Российской Федерации и современные направления развития;

- выявить основные элементы бюджетирования, ориентированного на результат, реализация которых обеспечивает достижение заданных результатов в процессе исполнения бюджетов по расходам;

- проанализировать степень и качество внедрения элементов БОР в исполнение бюджетов по расходам на современном этапе бюджетной реформы;

- предложить комплекс мероприятий, обеспечивающих исполнение бюджетов по результатам на основе формирования государственных (муниципальных) заданий, разработки единых требований к стандартам качества оказания государственных (муниципальных) услуг и алгоритм расчета затрат на их оказание, формализации оценки достижения требуемых результатов деятельности учреждений и организаций бюджетной сферы;

- изучить порядок и степень реализации финансового менеджмента главными распорядителями средств бюджетов всех уровней и разработать элементы его осуществления, обеспечивающие высокие результаты деятельности ведомств при соответствующих бюджетных расходах;

- оценить возможности повышения качества управления ликвидными активами публично-правовых образований и планирования временных кассовых разрывов, возникающих при исполнении бюджетов и влияющих на его результаты.

Предметом исследования в диссертационной работе выступают условия и особенности исполнения бюджетов по расходам, обеспечивающие переход к бюджетированию, ориентированному на результат.

Объект исследования составил процесс исполнения по расходам бюджетов всех уровней бюджетной системы Российской Федерации.

Методологической основой исследования явились общенаучные методы познания (системный анализ и синтез, обобщение, группировка, аналогия), раскрывающие возможности изучения экономических явлений в их развитии, взаимосвязи и взаимообусловленности, и частнонаучные методы: монографический, статистико-экономический, расчетно-конструктивный и другие методы анализа.

Теоретическая база диссертационного исследования. В качестве теоретической основы использованы исследования ведущих отечественных и зарубежных ученых в области теории и практики управления общественными финансами, формирования системы исполнения бюджета, финансового и бюджетного менеджмента, функционирования общественного сектора экономики.

Информационной базой работы послужили Конституция Российской Федерации, Бюджетный кодекс Российской Федерации; законодательные и нормативные правовые акты Российской Федерации, Президента Российской Федерации, Правительства Российской Федерации, Министерства финансов Российской Федерации, касающиеся функционирования российской бюджетной системы, а также законодательные и нормативные правовые акты Волгоградской области и других регионов России, связанные с обеспечением бюджетного процесса на территории субъектов Российской Федерации, статистические и аналитические материалами Министерства финансов Российской Федерации, Международного валютного фонда, Федеральной службы государственной статистики, Федерального казначейства, разработки российских и зарубежных ученых, опубликованные в научной литературе и периодической печати; материалы научно-практических конференций; информационные ресурсы, размещенными в сети Интернет, собственные расчеты автора.

Наиболее важные научные результаты диссертационного исследования заключаются в следующем:

- уточнено определение бюджетирования, ориентированного на результат (БОР), представляющего собой комплекс взаимосвязанных элементов, реализация которых участниками бюджетного процесса обеспечивает достижение в пределах установленных объемов бюджетных ресурсов запланированных результатов, отражающих приоритеты социально-экономической политики;

- определен комплексный состав основных элементов БОР, внедрение которых в бюджетный процесс обеспечивает переход к результативной модели исполнения бюджетов по расходам: доклады о результатах и основных направлениях деятельности субъектов бюджетного планирования; ведомственные целевые программы; реестр расходных обязательств; обоснования бюджетных ассигнований; кассовое планирование; финансовый менеджмент, осуществляемый главными распорядителями бюджетных средств, и его мониторинг; формирование государственных (муниципальных) заданий;

- предложен комплекс мероприятий, обеспечивающих исполнение бюджетов на основе формирования государственных (муниципальных) заданий, включающий в себя: реорганизацию бюджетной сети; определение полного перечня услуг, оказываемых соответствующим публично-правовым образованием; определение показателей количественной оценки потребности в каждой государственной (муниципальной) услуге; разработку стандартов качества оказания государственных (муниципальных) услуг; разработку порядка финансового обеспечения и реализации государственных (муниципальных) заданий; разработку алгоритма расчета затрат на оказание бюджетных услуг; формализацию оценки достижения требуемых результатов деятельности;

- разработан алгоритм расчета затрат на оказание бюджетных услуг, включающий в себя расчетно-нормативные затраты на оказание единицы услуги, умноженные на количество единиц оказания этой услуги (переменные затраты), и расчетно-нормативные затраты на содержание имущества бюджетного учреждения (постоянные затраты);

- предложен перечень показателей стандарта качества для всех видов государственных и муниципальных услуг и обоснована необходимость разработки единых требований к содержанию стандартов качества оказания государственных (муниципальных) услуг и критериев их оценки на всех уровнях бюджетов бюджетной системы;

- формализована оценка достижения требуемых результатов деятельности учреждений и организаций бюджетной сферы на основе соблюдения установленных стандартов качества предоставления бюджетных услуг и достижения установленных значений показателей оценки деятельности, которая может проводиться главными распорядителями бюджетных средств в отношении подведомственных им бюджетных учреждений или финансовым органом;

- предложены взаимосвязанные элементы финансового менеджмента, осуществляемого главными распорядителями бюджетных средств в рамках каждого вида программной и непрограммной деятельности, обеспечивающие дости-

жение заданных результатов: цель - мероприятия - оценочные показатели - отчет в структуре оценочных показателей - контроль и аудит результативности;

- предложена методика осуществления кассового планирования в условиях БОР, позволяющая публично-правовому образованию обладать достаточным количеством средств в каждый отдельно взятый момент времени для выполнения своих обязательств, а также снизить риски возникновения кассовых разрывов.

Теоретическая и практическая значимость результатов исследования.

Теоретическая значимость исследования состоит в развитии теоретических основ функционирования системы исполнения бюджета, совершенствовании методического инструментария повышения эффективности управления этим процессом. Теоретические результаты исследования легли в основу авторских прикладных разработок и могут быть использованы при преподавании и изучении специальных финансовых дисциплин.

Практическая значимость результатов заключается в возможности их использования государственными органами власти и органами местного самоуправления в процессе внедрения бюджетирования, ориентированного на результат, разработки концепции формирования и исполнения бюджета на основе государственных (муниципальных) заданий, определения качества государственных (муниципальных) услуг и оценки эффективности их предоставления.

Апробация результатов исследования. Основные положения и выводы диссертации обсуждались на всероссийских, межрегиональных, региональных и вузовских научно-практических конференциях в Волгограде, Петрозаводске, Якутске в 2006-2008 гг.

Предлагаемые автором практические рекомендации по подготовке и ведению кассового плана, планирования объема привлечения источников внутреннего финансирования дефицита бюджета Волгоградской области нашли применение в деятельности Комитета бюджетно-финансовой политики и казначейства Администрации Волгоградской области, рекомендации по применению показателей оценки деятельности участников бюджетного процесса и достижению требуемых результатов нашли применение в деятельности УФК по Волгоградской области, что подтверждается справками о внедрении. Выполненные научные разработки также используются в учебном процессе кафедрой финансы и кредит НОУ ВПО "Волгоградский институт бизнес" при преподавании учебного курса "Бюджетная система", что также подтверждается справкой о внедрении.

На основе материалов исследования опубликовано 14 работ общим объемом 28,67 п.л., с авторским вкладом 4,47 п.л., в том числе три в изданиях, рекомендованных ВАК.

Объем и структура работы. Работа имеет следующую структуру, определенную логикой анализа взаимосвязанных аспектов изучаемого предмета и совокупностью решаемых задач:

Введение

Глава 1. Теоретические основы исполнения бюджетов в организации бюджетного процесса

1.1. Исполнение бюджета как этап бюджетного процесса

1.2. Модели исполнения бюджетов в Российской Федерации

1.3. Особенности исполнения бюджетов по расходам в условиях бюджетирования, ориентированного на результат

Глава 2. Анализ исполнения бюджетов бюджетной системы Российской Федерации

2.1. Предпосылки перехода на результативную модель исполнения бюджетов в свете бюджетной реформы в Российской Федерации

2.2. Анализ исполнения бюджетов на современном этапе внедрения бюджетирования, ориентированного на результат

2.3. Повышение эффективности и результативности бюджетных расходов средствами государственного (муниципального) финансового контроля

Глава 3. Направления развития исполнения бюджетов по расходам в условиях реализации бюджетирования, ориентированного на результат

3.1. Исполнение бюджетов на основе формирования государственных (муниципальных) заданий

3.2. Внедрение финансового менеджмента в организациях бюджетной сферы как элемента бюджетирования, ориентированного на результат

3.3. Совершенствование кассового планирования в процессе исполнения бюджетов в целях повышения эффективности и результативности бюджетных расходов

Заключение

Библиографический список литературы

Приложения

Список использованной литературы содержит 189 источников. В работе 7 приложений, 22 таблицы и 13 рисунков. Объем диссертации составляет 197 страниц.

ОСНОВНЫЕ ИДЕИ И ВЫВОДЫ ДИССЕРТАЦИИ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

Результаты проведенного исследования делятся на три взаимосвязанных группы проблем.

Первая группа исследуемых проблем связана с изучением особенностей исполнения бюджета в условиях проводимой бюджетной реформы, имеющей одной из целей переход к бюджетированию, ориентированному на результат.

Исследование начинается с анализа исполнения бюджета, как составляющей бюджетного процесса, включающего в себя обязательные процедуры и обеспечивающего их поэтапную реализацию. В работе рассматриваются две основные модели исполнения бюджета: банковская и казначейская, даются их сравнительные характеристики. При этом обосновывается, что именно казначейская модель исполнения бюджета, обеспечивающая консолидацию бюджетных средств, создание эффективной системы оперативного управления бюджетными средствами и контроля их расходования, является платформой для перехода к бюджетированию, ориентированному на результат.

Выступая темой широких обсуждений, понятие "бюджетирование, ориентированное на результат" тем не менее отсутствует в российском бюджетном законодательстве, что существенно усложняет понимание его основ и переход от

исполнения бюджета по затратам к исполнению бюджета по результатам. Более того, в русскоязычной литературе применяются различные термины, отражающие исполнение бюджета по результатам, такие как "бюджетирование по результатам", "программно-целевой подход", "программно-целевое бюджетирование". В ходе исследования установлено, что БОР имеет комплексный характер: для различных участников бюджетного процесса БОР имеет свои особенности, свое конкретное содержание, отражающие специфику их деятельности и полномочий. Сложность БОР обусловлена тем, что его можно применять как для планирования расходов органов государственной власти и местного самоуправления, так и для планирования расходов отдельных участников бюджетного процесса - министерств, ведомств, бюджетных учреждений, государственных предприятий и др. Открытость БОР означает, что включаемая в нее система элементов не является неизменной, а, напротив, допускает многовариантность, различные способы установления связи между государственными расходами и значимыми для общества результатами.

Обобщая полученные результаты данной части исследования, автором уточнено определение бюджетирования, ориентированного на результат представляющего собой комплекс взаимосвязанных элементов, реализация которых участниками бюджетного процесса обеспечивает достижение в пределах установленных объемов бюджетных ресурсов запланированных результатов, отражающих приоритеты социально-экономической политики.

Очевидно, что бюджетирование, ориентированное на результат - это более прогрессивная по сравнению с затратной моделью методология подготовки и исполнения бюджета, где акцент переносится с затрат на результаты. В диссертации представлена развернутая сравнительная характеристика затратной и результативной модели исполнения бюджета.

Большое внимание в диссертационном исследовании уделяется особенностям исполнения бюджета при переходе к БОР, его достоинствам. Также обосновывается, что переход к БОР невозможен без выполнения некоторых минимальных требований: 1) завершения разграничения полномочий в рамках реформы государственного управления и местного самоуправления; 2) перехода к стратегическому планированию развития регионов и муниципалитетов в рамках реформы планирования; 3) применения элементов административной реформы - управления по результатам, стандартов качества и регламентов оказания бюджетных услуг, контрактов с негосударственными поставщиками бюджетных услуг (муниципальные задания на принципах аутсорсинга) или контрактов с руководителями бюджетных учреждений.

Достоинствами БОР являются предоставление государством населению именно тех общественных благ и услуг, в которых общество реально заинтересовано; отказ от расходов, осуществляемых без надлежащего социально-экономического обоснования; выбор решений с учетом последствий; усиление ответственности за конечный результат; повышение обоснованности решений о государственных расходах; возможность реально оценивать финансовое со-

стояние государства благодаря более полной картине имеющихся в его распоряжении ресурсов.

В БОР, как правило, включают три основных компонента, таких, как планирование деятельности организаций бюджетного сектора, среднесрочное финансовое планирование и повышение эффективности/результативности деятельности бюджетных организаций. Переход к БОР подразумевает также поэтапное изменение механизмов контроля исполнения бюджета. При переходе на БОР возрастает роль отчетности, мониторинга и оценки результатов. Одной из трудностей при внедрении БОР является создание системы показателей социальной эффективности (результативности) и экономической эффективности государственных расходов.

Вторая группа проблем связана с исследованием вопросов исполнения бюджетов бюджетной системы Российской Федерации на современном этапе внедрения БОР.

Анализ теоретических исследований БОР и российской практики его внедрения, позволил выявить его комплексный состав, включающий обязательные элементы, реализация которых обеспечивает исполнение бюджета по результатам: доклады о результатах и основных направлениях деятельности субъектов бюджетного планирования (ДРОНД), ведомственные целевые программы (ВЦП), реестр расходных обязательств (РО), обоснования бюджетных ассигнований, кассовое планирование, финансовый менеджмент, реализуемый главными распорядителями бюджетных средств и его мониторинг, формирование государственных (муниципальных) заданий.

На современном этапе реформирования бюджетного процесса первым и важнейшим инструментом повышения эффективности управления общественными финансами стали ежегодно представляемые субъектами бюджетного планирования доклады о результатах и основных направлениях деятельности (ДРОНД). В ходе реализации первого этапа подготовки ДРОНД был создан ряд предпосылок, для перехода к реальному механизму целевого бюджетирования. Внутри каждого ведомства были формализованы основные количественные показатели деятельности или национальный (экономический) эффект от работы ведомства в отчетном году. Развитие данного инструмента БОР связано с решением следующих вопросов:

- увязки график разработки ДРОНД с бюджетным процессом для обеспечения анализа результатов деятельности главных распорядителей средств в отчетном году до наступления нового бюджетного цикла;

- масштабным внедрением ДРОНД на уровне муниципальных образований, где данный элемент БОР практически не применяется, путем реализации дополнительного стимулирования со стороны субъектов Российской Федерации;

- включением в доклады нескольких вариантов финансирования на плановый период, для обеспечения увязки зависимости финансирования от уровня достижения поставленных целей и задач.

Вторым важным элементом системы БОР является переход на формирование ведомственных целевых программ (ВЦП) - программно-целевое бюджетни-

рование. В работе подробно исследованы проблемы внедрения ВЦП в процесс исполнения бюджетов и сделан вывод о том, что в настоящий момент на федеральном уровне сложились положительные предпосылки для активного перехода главных распорядителей средств федерального бюджета на формирование и исполнение ВЦП. Нарботанный на федеральном уровне опыт их реализации может быть использован субъектами Российской Федерации и муниципалитетами для внедрения данного инструмента БОР в своем бюджетном процессе.

Кроме того, отправной точкой в реализации инструментов БОР является реестр расходных обязательств, формирование которого начато публичными правовыми образованиями с 2006 года.

Проведенный в диссертации анализ порядка составления РРО ряда субъектов Российской Федерации показал, что зачастую предусмотренные в бюджете расходы распределяются в РРО между расходными обязательствами, а затем к ним подбираются правовые акты. Это происходит, в связи с тем, что составление РРО на базе анализа всего массива правовых актов, договоров и соглашений, которые обуславливают возникновение расходных обязательств, - задача технически сложная на сегодняшний день в силу недостаточности четкости формулировок в правовых актах (особенно принятых давно) и неясности правил "перевода" их норм в объемы расходных обязательств. Отсутствие на региональном и муниципальном уровнях квалифицированных специалистов для проведения подобной работы в сжатые сроки также затрудняет применение РРО в процессе исполнения бюджетов в полной мере. Очевидно, что реестр расходных обязательств может играть предписанную ему роль только в том случае, если имеется четкое понимание состава правовых актов, соглашений, договоров публично-го образования, обуславливающих расходные обязательства. Необходим пересмотр нормативно-правовых актов, внесение изменений в правовые акты, недостаточно прозрачно устанавливающие предоставление бюджетного финансирования, отмена правовых актов, устанавливающих необоснованные "пожелания" главных распорядителей бюджетных средств.

Одна из задач системы исполнения бюджета - обеспечить достаточное количество средств в каждый отдельно взятый момент времени, для оплаты расходных обязательств и достижения результатов, а также снижение рисков возникновения кассовых разрывов, приводящих к росту обязательств и снижению результативности. Практика кассового планирования ряда субъектов Российской Федерации свидетельствует о его недостаточной эффективности: наличии кассовых разрывов и, как следствие, увеличении расходов на уплату процентов по привлеченным в течение года заемным средствам.

Следующим аспектом, характеризующим развитие системы исполнения бюджетов в условиях БОР является внедрение финансового менеджмента в организациях бюджетной сферы. В работе исследованы три подсистемы бюджетного менеджмента, соответствующие трем уровням власти. Механизм оценки качества реализации финансового менеджмента главными распорядителями бюджетных средств формализован только на федеральном уровне, при этом оценка качества финансового управления и планирования по пятибалльной

шкале, проведенная Минфином России в феврале 2008 года, показала весьма низкие результаты: лучшим министерством стал Министерство транспорта Российской Федерации (4,21 балла), а худшим - Министерство сельского хозяйства Российской Федерации (1,66 балла). Такое низкое качество реализации финансового менеджмента участниками бюджетного процесса, наиболее продвинутыми в плане проведения бюджетной реформы, свидетельствует об отсутствии единого нормативно закрепленного инструментария и методики, позволяющих осуществить его практическую реализацию внутри ведомства. При этом на субфедеральном и местном уровнях внедрение финансового менеджмента практически не осуществляется.

Развитие всех вышеперечисленных инструментов БОР невозможно без совершенствования системы финансового контроля: перехода от контроля за целевым расходованием средств к аудиту эффективности и результативности, а также создания на всех уровнях бюджетов системы внутреннего контроля и аудита.

Третья группа исследуемых проблем охватывает комплекс вопросов дальнейшей реализации элементов бюджетирования, ориентированного на результат в процессе исполнения бюджетов по расходам.

Прежде всего, это связано с внедрением в процесс исполнения бюджетов государственных (муниципальных) заданий на оказание бюджетных услуг.

В диссертационной работе анализу была подвергнута законодательная и нормативная правовая база Российской Федерации и ряда ее субъектов, регулирующая вопросы подготовки и исполнения государственных и муниципальных заданий. На основании изученного материала обосновано, что их реализации должно предшествовать проведение целого комплекса мероприятий. В качестве основных мероприятий, обеспечивающих переход к исполнению бюджетов на основе формирования государственных (муниципальных) заданий предложены следующие: реорганизация бюджетной сети, определение полного перечня услуг, оказываемых соответствующим публичным правовым образованием, определение показателей количественной оценки потребности в каждой государственной (муниципальной) услуге, разработка порядка финансового обеспечения и реализации государственных (муниципальных) заданий, разработка порядка определения затрат на оказание бюджетных услуг и отчетности об исполнении заданий.

В ходе исследования выявлено, что в настоящее время отсутствуют методика определения затрат на оказание бюджетных услуг, единые требования к содержанию стандарта качества оказания государственных (муниципальных) услуг, а также порядок формирования отчетности и перечень содержащихся в ней показателей, определяющих достижение бюджетным учреждением требуемых результатов деятельности по оказанию услуг.

При расчете затрат на оказание бюджетных услуг предложено определять отдельно расчетно-нормативные затраты бюджетных учреждений непосредственно связанные с оказанием услуги (переменные затраты) и расчетно-нормативные затраты на содержание имущества бюджетного учреждения (по-

стоянные затраты). При этом, расчетно-нормативные затраты на выполнение государственного (муниципального) задания должны рассчитываться по формуле:

$$N_i = \sum_{l-j} (N_{очр} \times k_l) + N_{им}, \quad (1)$$

где: N_i - расчетно-нормативные затраты на выполнение государственного (муниципального) задания; $N_{очр}$ - расчетно-нормативные затраты на оказание единицы услуги конкретного органа исполнительной власти (органа местного самоуправления и (или) бюджетного учреждения) на очередной финансовый год; k_l - количество единиц оказания одной услуги; $N_{им}$ - расчетно-нормативные затраты на содержание имущества бюджетного учреждения.

Затраты, учитываемые при определении расчетно-нормативных затрат на содержание имущества бюджетного учреждения, включают: затраты на содержание объектов недвижимого и движимого имущества, уплачиваемые налог на имущество организаций и земельный налог, с учетом их предстоящего изменения в очередном финансовом году.

Для определения расчетно-нормативных затрат на оказание единицы услуги предложено сначала определить состав расчетно-нормативных затрат на оказание единицы государственной (муниципальной) услуги (состав переменных затрат), затем определить базовую (за текущий период) стоимость государственной (муниципальной) услуги, исходя из перечня всех услуг, оказываемых бюджетным учреждением, рассчитать среднюю базовую стоимость соответствующей государственной (муниципальной) услуги и на основе полученных данных определить среднюю стоимость соответствующей государственной (муниципальной) услуги на очередной финансовый год.

В работе предлагается два способа определения базовой стоимости соответствующей услуги: расчетным методом, обеспечивающим ее наиболее точное определение, и, в случае невозможности применения расчетного метода - методом экспертных оценок.

В итоге предлагается формула определения базовых расчетно-нормативных затрат на оказание единицы услуги:

$$N_{баз} = P_{от} + P_{рм} + P_{см} + P_{ос}, \quad (2)$$

где: $N_{баз}$ - базовые расчетно-нормативные затраты на оказание единицы государственной (муниципальной) услуги конкретного органа исполнительной власти (местного самоуправления) и (или) бюджетного учреждения; $P_{от}$ - расчетно-нормативные затраты на оплату труда с начислениями; $P_{рм}$ - расчетно-нормативные затраты на приобретение расходных материалов; $P_{см}$ - расчетно-нормативные затраты на коммунальные услуги и затраты, связанные с использованием имущества; $P_{ос}$ - общехозяйственные расчетно-нормативные затраты.

В работе подробно рассматривается состав каждой из выделенных групп расходов, даются рекомендации по их определению, обеспечивающие получение наиболее точного значения базовой стоимости услуги.

На основе полученной величины базовых расчетно-нормативных затрат на оказание единицы услуги рассчитывается средняя базовая стоимость соответствующей услуги по всем бюджетным учреждениям, оказывающим данную услугу.

Затем определяются расчетно-нормативные затраты на оказание единицы услуги на очередной финансовый год, учитывающие плановые изменения стоимости каждого вида затрат в следующем финансовом году.

$$N_{\text{ср}_\text{очр}} = P_{\text{очр}_\text{от}} + P_{\text{очр}_\text{рм}} + P_{\text{очр}_\text{си}} + P_{\text{очр}_\text{оз}}, \quad (3)$$

где: $N_{\text{ср}_\text{очр}}$ - средняя стоимость соответствующей услуги в очередном финансовом году; $P_{\text{очр}_\text{от}}$ - расчетно-нормативные затраты на оплату труда с начислениями в очередном финансовом году, которые рассчитываются по формуле: $P_{\text{ср}_\text{от}} \times K_{\text{ис}}$; $P_{\text{очр}_\text{рм}}$ - расчетно-нормативные затраты на приобретение расходных материалов в очередном финансовом году, которые рассчитываются по формуле: $P_{\text{ср}_\text{си}} \times K_{\text{ис}}$; $P_{\text{очр}_\text{си}}$ - расчетно-нормативные затраты на коммунальные услуги и затраты, связанные с использованием имущества, в очередном финансовом году, которые рассчитываются по формуле: $P_{\text{ср}_\text{си}} \times K_{\text{ис}}$; $P_{\text{очр}_\text{оз}}$ - общехозяйственные расчетно-нормативные затраты в очередном финансовом году, которые рассчитываются по формуле: $P_{\text{ср}_\text{оз}} \times K_{\text{ис}}$; $K_{\text{ис}}$ - коэффициент изменения стоимости затрат, рассчитываемый индивидуально для каждого вида расчетно-нормативных затрат.

Полученные затраты на выполнение государственных (муниципальных) заданий могут служить основой расчета стоимости оказания услуг и должны быть сопоставлены с затратами на оказание аналогичной услуги организациями иных организационных правовых форм. В результате оказания "дорогих" для соответствующего бюджета предлагается передать автономным учреждениям.

Следующим важным этапом при подготовке государственных (муниципальных) заданий должна стать разработка стандартов качества оказываемых услуг, которые позволят в последующем бюджетном цикле оценивать не только количественные показатели реализации государственных (муниципальных) заданий, но и качество их предоставления, обеспечивая обратную связь с потребителями.

В работе систематизировано содержание стандарта качества для всех видов государственных и муниципальных услуг, включающего в себя следующие показатели:

- цель оказания услуги;
- характеристику потенциальных потребителей;
- основные показатели оценки качества оказания услуги;
- характеристику правовых основ;
- краткое описание технологии оказания услуги;
- требования к материально-техническому обеспечению;
- требования к законности и безопасности оказания услуги;
- требования, обеспечивающие доступность услуги для потребителей;
- требования к кадровому обеспечению;
- требования к уровню информационного обеспечения потребителей;
- требования к организации учёта мнения потребителей о качестве услуги;
- иные требования, необходимые для обеспечения предоставления услуги на

высоком качественном уровне.

Кроме того, установленные стандарты качества должны также учитывать следующие параметры: режим работы организаций, предоставляющих государственную (муниципальную) услугу; удалённость расположения места предоставления услуги от потенциальных потребителей; очередность предоставления

государственной услуги в случае превышения спроса над возможностями её предоставления.

Очевидно, что реализация государственных и муниципальных заданий будет неэффективна в условиях отсутствия отчетности о результатах деятельности бюджетных учреждений по их выполнению.

Предлагается включить в отчет о выполнении государственного (муниципального) задания следующие параметры:

- оценку соблюдения установленных стандартов качества предоставления бюджетных услуг;
- оценку достижения установленных количественных показателей оценки деятельности.

Степень выполнения обоих показателей позволяет дать оценку достижения требуемых результатов деятельности, которая может проводиться главными распорядителями бюджетных средств в отношении подведомственных им бюджетных учреждений и финансовым органом в отношении главных распорядителей бюджетных средств.

Расчет достижения установленных количественных показателей оценки деятельности может определяться по каждому государственному (муниципальному) заданию по следующей формуле:

$$D = 100\% - P_v\%, \quad (4)$$

P_v - процент выполнения, который рассчитывается по формуле:

$$P_v = ZF/Z_p * 100\%, \quad (5)$$

где: ZF - фактическое значение показателя оценки деятельности бюджетного учреждения; Z_p - плановое значение показателя оценки деятельности бюджетного учреждения.

Данные, о достижении установленных количественных показателей оценки деятельности по всем выполняемым государственным (муниципальным) заданиям предлагается отражать бюджетными учреждениями в таблице по следующей форме:

Таблица 1. Данные о достижении количественных показателей оценки деятельности бюджетного учреждения

Наименование государственного (муниципального) задания	Плановое значение показателя, (Z_p)	Фактическое значение показателя, (ZF)	Отклонение фактического значения показателя от планового, (D)
1. Содержание и обучение детей-сирот и детей, оставшихся без попечения родителей (чел.)	200	180	+10,00
2. Организация отдыха детей и подростков (чел.)	800	810	-1,2
...			
Итого (среднеарифметическое отклонение плановых значений показателей от фактических), (Оср)			+4,4

Критерии оценки достижения бюджетными учреждениями требуемых результатов деятельности ранжированы по степени отклонения от результата деятельности равного 100% и им дана интерпретационная оценка.

**Таблица 2. Критерии оценки достижения бюджетными учреждениями
требуемых результатов деятельности**

Среднеарифметическое значение отклонений (Оср)	Интерпретация оценки
0-10	Требуемые результаты достигнуты в полной мере, отсутствует необходимость пересмотра количественных характеристик государственного (муниципального) задания
11-35	Требуемые результаты достигнуты не в полной мере, требуется пересмотр количественных характеристик государственного (муниципального) задания
Более 35	Требуемые результаты не достигнуты, требуется пересмотр государственного (муниципального) задания и проведение внешнего аудита деятельности бюджетного учреждения

Интерпретационная оценка служит основанием для дальнейшего анализа причин возникших отклонений при реализации задания с одной стороны, а с другой стороны - основой при расчете потребности в оказании услуг в последующем бюджетном цикле. В качестве стимулирующей меры предлагается доводить до получателя бюджетных средств бюджетные данные в укрупненном виде - без детализации по кодам, для самостоятельного принятия решения по направлениям расходования средств.

В работе обосновано, что в основе построения системы кассового планирования должны лежать постоянный мониторинг и уточнение оценки величины и сроков наступления временных кассовых разрывов.

Предложено планировать временные кассовые разрывы в три этапа: 1) среднесрочное планирование (в период формирования прогноза бюджета на предстоящий финансовый год и среднесрочную перспективу); 2) текущее планирование (в период формирования и утверждения бюджетной росписи на текущий финансовый год в рамках принятого Закона о бюджете на текущий год и среднесрочную перспективу); 3) оперативное планирование (ежемесячно в период разработки месячного кассового плана доходов и расходов, учитывающих итоги исполнения бюджета за истекший период и внесенные изменения в бюджетную роспись). Выделенные этапы включают в себя осуществление процедур по разработке прогноза доходов, прогноза расходов, оценки величины и сроков наступления кассовых разрывов.

В целях повышения эффективности управления деятельностью бюджетных учреждений в работе предложены взаимосвязанные элементы финансового менеджмента, осуществляемого главными распорядителями бюджетных средств.

Обосновано, что бюджетный менеджмент должен реализовываться по каждому направлению деятельности: исполнение бюджета по доходам и расходам, бюджетный учет и отчетность, контроль и аудит результативности бюджетных расходов.

Для каждого вида программной и непрограммной деятельности должны быть определены основные мероприятия (таблица 3) и установлены четкие и конкретные цели (таблица 4).

Таблица 3. Основные мероприятия, реализуемые по направлениям деятельности для достижения поставленных целей

Исполнение бюджетов по доходам и расходам	Бюджетный учет и отчетность	Контроль и аудит результативности бюджетных расходов
1. Финансирование расходов на содержание центрального аппарата и подведомственных организаций.	1. Ведение в установленном порядке учета операций на лицевых счетах в органах Федерального казначейства (финансовом органе) и кредитных организациях.	1. Организация подготовки сводного доклада о результатах и основных направлениях деятельности ведомства как субъекта бюджетного планирования.
2. Проведение текущей работы.	2. Начисление и выплата в установленные сроки заработной платы и выплат социального характера.	3. Обобщение и анализ информации от структурных подразделений по вопросам результативности деятельности и эффективности бюджетных расходов.
3. Подготовка платежных поручений для перечисления средств исполнителям работ и других документов, требуемых органами Федерального казначейства (финансовыми органами).	3. Начисление и уплата взносов единого социального налога и других платежей в соответствующие организации (ИФНС, ПФР, ФСС).	3. Оценка эффективности и результативности бюджетных расходов, подготовка предложений по текущему распределению средств между структурными подразделениями ГРБС с учетом результатов их деятельности.
4. Анализ исполнения бюджетной росписи и подготовка информационно-аналитических материалов о финансировании расходов бюджета.	4. Расчеты по служебным командировкам.	4. Прогноз закупок для государственных (муниципальных) нужд.
5. Проведение инвентаризации финансовых обязательств.	5. Учет движения бюджетных средств.	5. Организация и координация ведения мониторинга ведомственной и статистической отчетности
6. Доведение до ответственных подразделений нормативных документов по бюджетному финансированию, разработка приказов и нормативных документов по финансированию бюджетных расходов.	6. Проведение расчетов с организациями за приобретенные товары, выполненные работы и оказанные услуги. Анализ состояния взаиморасчетов (наличие дебиторской и кредиторской задолженности).	6. Разработка и реализация планов проверок (аудита результативности) для оценки результативности деятельности и бюджетных расходов.
	7. Учет поступления, перемещения списания основных средств и материалов.	7. Контроль за устранением нарушений, выявленных в результате проверок (аудита результативности).
	8. Осуществление контроля за целевым использованием бюджетных средств, организация и ведение бюджетного учета финансовых и хозяйственных операций.	8. Подготовка предложений по управленческому учету расходов в разрезе целей, задач программной деятельности и учету фактических значений показателей.
	9. Обеспечение хранения кассовых, банковских документов, регистров учета и других первичных документов в соответствии с установленными сроками.	9. Взаимодействие с органами финансово бюджетного контроля.
	10. Формирование бюджетной отчетности и представление ее в Федеральное казначейство или в финансовый орган в установленные сроки.	

Таблица 4. Цели, определяемые главным распорядителем бюджетных средств по каждому направлению деятельности

Исполнение бюджета по доходам и расходам	Бюджетный учет и отчетность	Контроль и аудит результативности бюджетных расходов
Своевременность исполнения бюджета ведомством	Достоверная бюджетная отчетность	Повышение эффективности бюджетных расходов ведомства как субъекта бюджетного планирования

Для измерения степени достижения целей должны быть установлены количественные оценочные показатели, а также критерий, наиболее приемлемые в сложившихся условиях. Управление должно сводиться к выявлению тех показателей, фактические значения которых не соответствуют критерию и разработке целевых программ, направленных на достижение целевых показателей установленных критериев. Полученные результаты должны сопоставляться с запланированными ранее показателями по каждому направлению деятельности. В работе предложены формы отчетности по каждому направлению деятельности главного распорядителя бюджетных средств, содержащие значения достижения поставленных задач по каждому из установленных показателей.

В рамках проведения аудита результативности основными объектами контрольной деятельности должны стать действенность расходования средств бюджета (с точки зрения достижения целей и задач субъекта) и экономичность при осуществлении затрат на реализацию указанных мероприятий.

Для вовлечения субъектов Российской Федерации и муниципалитетов в работу по масштабному внедрению главными распорядителями бюджетных средств финансового менеджмента и установлению со стороны финансовых органов контроля за качеством его реализации, на уровне Российской Федерации целесообразно установить систему финансовых поощрений для регионов, показавших наиболее высокие результаты в реализации данного инструмента БОР.

СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Статьи в журналах и изданиях, рекомендуемых ВАК:

1. *Овчинцева, С.А.* Исполнение бюджетов поселений органами Федерально-го казначейства [Текст] / С.А. Овчинцева, С.П. Сазонов, А.В. Лукьянова // Финансы. - 2007. - №7. (0,2/0,07 п.л.)
2. *Овчинцева, С.А.* О кассовом обслуживании исполнения региональных и местных бюджетов [Текст] / С.А. Овчинцева, А.С. Сазонов // Финансы. - 2008. - №8. (0,2/0,1 п.л.)
3. *Овчинцева, С.А.* Бюджетирование, ориентированное на результат, как инструмент повышения эффективности бюджетного процесса [Текст] / С.А. Овчинцева // Экономический вестник Ростовского государственного университета. - 2009. - Том 7. - №2. (0,25 п. л.)

Статьи и тезисы докладов в других изданиях:

4. *Овчинцева, С.А.* Кассовое обслуживание исполнения бюджетов поселений: выбор оптимального варианта [Текст] / С.А. Овчинцева: материалы XI региональной конференции молодых исследователей Волгоградской области, г. Волгоград, 8-10 ноября 2006 г. - Волгоград: Издательство Волгоградского государственного университета, 2007. (0,1 п.л.)

5. *Овчинцева, С.А.* Федеральное казначейство в реформировании бюджетного процесса: проблемы и решения [Текст] / С.А. Овчинцева, Т.А. Бурикова, К.А. Варава [и др.]. - Волгоград: ООО "ЦПК", 2007. - 408 с. (23,72/1,0 п.л.)

6. *Овчинцева, С.А.* Методика смены варианта кассового обслуживания исполнения бюджетов муниципальных образований отделениями УФК по Волгоградской области [Текст] / С.А. Овчинцева, А.С. Сазонов // Материалы седьмой научно-практической конференции, г. Петрозаводск, 30 мая-1 июня 2007 г. - Петрозаводск: ПетрГУ, 2007. (0,3/0,15 п.л.)

7. *Овчинцева, С.А.* Иловлинский муниципальный район: основные проблемы и перспективы развития [Текст] / С.А. Овчинцева, И.Н. Ковалева // Бизнес. Образование. Право. Вестник Волгоградского института бизнеса. Приложение к выпуску №3, 2007. - Волгоград: ПринтТерра, 2007. (0,4/0,2 п.л.)

8. *Овчинцева, С.А.* Практика кассового обслуживания исполнения бюджета Иловлинского городского поселения в условиях реализации положений Федерального закона от 06.10.2003 №131-ФЗ [Текст] / С.А. Овчинцева, Л.И. Никулина, В.А. Волобуев // Бизнес. Образование. Право. Вестник Волгоградского института бизнеса. - Волгоград: ПринтТерра, 2007. (0,3/0,1 п.л.)

9. *Овчинцева, С.А.* Формирование реестров расходных обязательств в условиях реформирования бюджетного процесса [Текст] / С.А. Овчинцева, А.С. Сазонов // Проблемы теории и практики финансово-кредитной системы, г. Волгоград, 10-20 декабря 2007 г.: материалы II Всероссийской научно-практической студенческой конференции. - Волгоград, 2008. (0,4/0,2 п.л.)

10. *Овчинцева, С.А.* Управление ликвидностью как инструмент повышения эффективности бюджетного процесса [Текст] / С.А. Овчинцева // Региональные аспекты современного бюджетного процесса: сборник научных статей межрегиональной научно-практической конференции, посвященной 15-летию казначейства России. - Якутск: ООО "Смик-мастер", 2007. (0,5 п.л.)

11. *Овчинцева, С.А.* Ликвидные активы административно-правового образования: механизмы управления и результаты [Текст] / С.А. Овчинцева // Материалы всероссийской научно-практической конференции, г. Волгоград, 14-17 ноября 2007 г. - Волгоград: ООО "Царицынская полиграфическая компания", 2007. (0,5 п.л.)

12. *Овчинцева, С.А.* Повышение качества государственных услуг в условиях реформирования бюджетного процесса [Текст] / С.А. Овчинцева // Бухгалтер-профессионал, 2008. - №4(20). (0,4 п.л.)

13. *Овчинцева, С.А.* Взаимодействие участников бюджетного процесса в условиях реформирования бюджетного законодательства [Текст] / С.А. Овчинцева, А.С. Сазонов // Социально-экономическая и финансовая политика регио-

15-2
нов в процессе перехода на инновационный путь развития: сборник научных трудов. - Волгоград: Вольное экономическое общество по Республике Калмыкия, 2008. (1,2/0,6 п.л.)

14. Овчинцева, С.А. Финансовый менеджмент в построении бюджетирования, ориентированного на результат [Текст] / С.А. Овчинцева // Проблемы совершенствования бюджетной политики регионов и муниципалитетов: материалы восьмой научно-практической конференции, г. Петрозаводск, 16-18 июня 2008 г. - Петрозаводск, ПетрГУ, 2008. (0,3 п.л.)

Подписано в печать 28 мая 2009
Бумага типогр. №1
Печать офсетная
Заказ 2/7

Формат 60x84 1/16
Гарнитура "Times"
Уч.-изд. л. 1,0
Тираж 100 экз.

Издательский центр Саратовского
государственного социально-экономического университета.
410003, Саратов, Радищева, 89.